

УДК 657.411

**К.В. Романчук, к.е.н., доц.
К.В. Шиманська, к.е.н., доц.**

Житомирський державний технологічний університет

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ВНЕСЕНИХ ДО СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ МАЙНОВИХ ПРАВ: ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ КОНЦЕПЦІЙ ВИЗНАННЯ АКТИВІВ

Досліджено правові норми щодо предмету господарського договору та можливості внесення до нього майнових прав. Проведено порівняльний аналіз операційної оренди та отримання майнових прав як внеску до зареєстрованого капіталу за засновницьким договором. Розкрито питання доцільності застосування кожної з альтернативних концепцій визнання активів при обліку майнових прав, внесених до статутного капіталу, та проаналізовано їх вплив на інформаційне наповнення показників фінансової звітності.

Ключові слова: *майнові права, концепція визнання активів, концепція контролю, концепція власності, бухгалтерський облік.*

Постановка проблеми. Розширення зовнішньоекономічних зв'язків, ускладнення форм господарювання та правових інститутів, що їх регулюють, є наслідком шляхів максимізації конкурентоспроможності на рівні як держави, так і окремого суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим в Україні з'являється все більше юридичних конструкцій, що використовуються в господарській практиці, однак часто не відповідають національній системі права та не можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку, виходячи з існуючої його методологічної бази. За рядом операцій сьогодні точаться дискусії у наукових колах щодо методики їх відображення в системі бухгалтерського обліку – операції за договорами, істотними умовами яких є відмінний від загального порядок переходу права власності, а також договорами, істотними умовами яких є встановлення, зміна або припинення правового режиму відмінного від права власності. Не є винятком з наведеного переліку і майнові права – сьогодні серед методологів та практиків бухгалтерського обліку точаться дискусії щодо облікового відображення вказаного об'єкта, що актуалізує обрану тему дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання облікового відображення майнових прав, внесених до статутного капіталу,

© К.В. Романчук, К.В. Шиманська, 2013

представлені в
дослідженнях як

юристів (О.В. Буткевич, Т.К. Адабашев, В.Головченко, О.Головченко, А.С. Джабаєва, Л.Лапач, А.В. Нароженко, В.Порошков, С.А. Степанов, Н.Федоренко, Г.Шершеневич), так і економістів (А.Айвазова, И.Голошевич, В.Івашенко, Є.В. Швед). Проте останні, у зв'язку з відносною новизною об'єкта, що досліджується, а також через недосконалість національного облікового законодавства, відповіді щодо методичного забезпечення бухгалтерського обліку майнових прав, внесених до статутного капіталу підприємств, не мають.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є проаналізувати правові норми щодо предмету господарського договору та можливості внесення до нього майнових прав; провести порівняльний аналіз операційної оренди та отримання майнових прав як внеску до статутного капіталу за засновницьким договором; розкрити питання доцільності застосування кожної з альтернативних концепцій визнання активів при обліку майнових прав, внесених до статутного капіталу, та проаналізувати їх вплив на інформаційне наповнення показників фінансової звітності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Одним з яскравих прикладів відходу від традиційного для України розуміння права власності як неподільного моноліту є норма, передбачена Господарським та Цивільним кодексами України щодо наявності такого інституту, як майнові права та множини юридично закріплених операцій з ними. Як вказує В.Порошков [11], “операції з майновими правами є сферою цивільного обороту, що нестримно розвивається. Віднесення цих об'єктів цивільних прав до предметів договорів купівлі-продажу, застави, дарування як найбільш поширених видів угод про виникнення, зміну і припинення майнових правовідносин породжує чимало теоретичних і практичних питань”.

Ідея наявності майнових прав не є новою для юридичної науки, в той час як її законодавче закріплення можна вважати новелою. Ще у 1907 р. Г.Ф. Шершеневич розглядав майно в юридичному і економічному сенсі. У економічному сенсі до майна вчений відносив речі (тобто предмети матеріального світу) і дії інших осіб (які виражалися в передачі речі, в особистих послугах, в додатку своєї робочої сили). В той же час юридичне розуміння майна, на думку автора, не збігалось з економічним, оскільки, з юридичної точки зору, під майном розуміється сукупність майнових відносин, в яких перебувають особи. При цьому акцентувалася увага на тому, що відносини є майновими, оскільки можуть бути оцінені в грошових коштах, що і є критерієм їх відмежування від відносин особистих. Щодо складу майнових відносин, виділявся актив і пасив майна. До активу залучалися речі, що належать особі на якому-небудь речовому праві, а

також права на чужі дії. До пасиву – речі, що належать іншим особам, але тимчасово знаходяться у володінні особи, а також її зобов'язання [17, С. 94–95]. Безумовно, на той момент часу центральне місце у складі майна займали речі, хоча і зараз не можна не зазначити того, що речі, речові права – це центральні категорії цивільного права. Тому досить актуальною є така фраза класика: “Наше законодавство не витримує чіткої термінології і вживає слово “майно” замість “рід”, а замість майна говорить про власність” [17, С. 95]. Отже, як підсумовує А.Джабаєва [6], відмінною рисою майна, майнових стосунків у той час, кажучи сучасною мовою, була можливість вартісної оцінки блага, оцінки його в грошових коштах.

У цивільному законодавстві радянського періоду, як вказує В.Порошков [11], вже можна було зустріти згадку про майнові права в контексті майна (прав і обов'язків), що переходить в процесі реорганізації юридичної особи (ст. 37 ЦК РРФСР 1964 р.). Це слугувало підставою для теоретичного виділення майнових прав саме як об'єкта цивільних правовідносин. Проте в ЦК РРФСР 1964 р. не було окремого розділу, присвяченого об'єктам цивільних прав.

Положення про ці елементи правовідносин розчинялися в інших розділах кодексу, зокрема, у розділах про право власності.

Обмеженість нормативного матеріалу у поєднанні з винятковим характером відносин з переходу майнових прав не припускала широкої уваги до цього питання як в науці, так і в практиці. Поняття майнових прав сьогодні фігурує у ряді нормативних документів України (рис. 1).

| Нормативні документи | Поняття та види майнових прав |
|---|--|
| Цивільний Кодекс | Речовими правами визнаються також обмежені речові права на чуже майно: 1) володіння; 2) користування; 3) емфітевізис; 4) суперфіцій; 5) інші речові права |
| Господарський Кодекс | Встановлює невичерпний перелік майнових прав, відносячи до них права користування майном, права інтелектуальної власності та інші майнові права |
| Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” | Майнові права розуміються як окремі від майна та речей об’єкти оцінки і визначаються як будь-які права, пов’язані з майном, відмінні від права власності, у тому числі права, які є складовими частинами права власності (права володіння, розпорядження, користування), а також інші специфічні права (на провадження діяльності, використання природних ресурсів тощо) та права вимоги |
| Положення “Про валютний контроль” | Майнові права – права вимоги особи за зобов’язаннями, за якими вона є кредитором |

Рис. 1. Поняття та види майнових прав в нормативних документах України

“Специфіка майнових прав, – вказують В.Головченко, О.Головченко, – полягає не лише в їх змішаній природі, а й у підвищеному ступені ризику у зв’язку з можливою відсутністю речі, з якою вони пов’язані” [3]. Характерні ознаки майнових прав, виділені В.Головченко, О.Головченко [3], представлено на рисунку 2.

На необхідності наявності ознак відчуження та грошової оцінки акцентує увагу і А.Джабаєва [6]: “Для того, щоб суб’єктивне цивільне право кваліфікувати як майнове, необхідно виявити у нього наявність двох ознак в сукупності – це можливість передачі та можливість грошової оцінки.

Наявність першої ознаки припускає здатність майнових прав відокремитися від свого носія, що дозволяє даним об’єктам вільно функціонувати в цивільному обороті. Друга ознака пов’язана з тим, що майнові права, як і всі майнові об’єкти, мають бути придатні до обміну, через що вони повинні володіти певною цінністю. Відсутність першої ознаки призводить до визнання таких прав непридатними до

обороту, відсутність другої ознаки виключає такі права зі сфери цивільного обороту, тобто такі права взагалі або не володіють цінністю, або ці права є цінністю, але немайновою”.

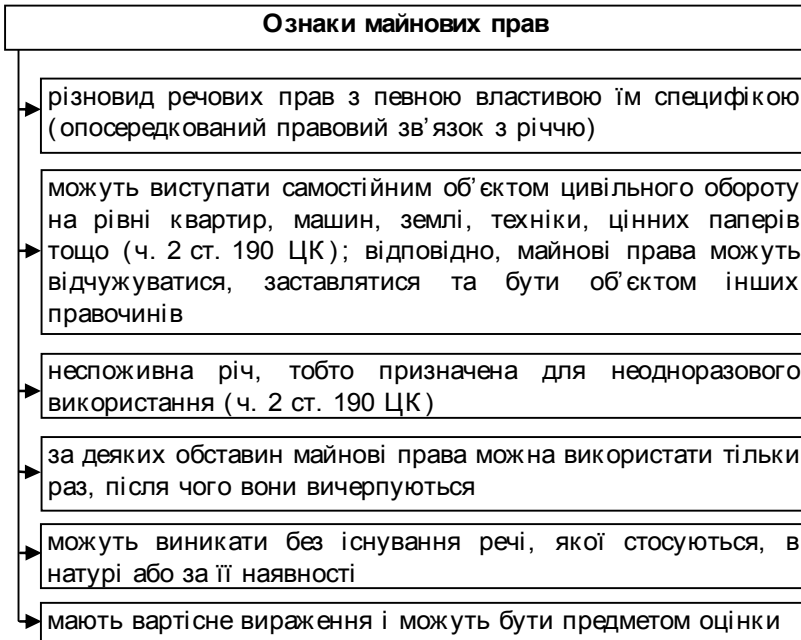


Рис. 2. Ознаки майнових прав [3]

“Майнові права, – вказує А.Джабаєва [6], – є різновидом майна, поряд з речами, грошима, цінними паперами й іншим майном”.

Підтвердження цього знаходимо у п. 1 ст. 190 ЦК України, де майно визначається як окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки.

А.Джабаєва [6] акцентує увагу на збірному характері поняття “майно”. Розвиток такого підходу знаходимо у С.А. Степанова [12], який виділяє “чотири значення терміна “майно”: по-перше, актив і пасив майна (ст. 132, 340 ГК РФ) – це найповніше і найширше трактування цього поняття; по-друге, це сукупність речей і майнових прав (і зобов'язальні, і речові, що складають повний актив майна); по-третє, речі і речові права (неповний актив майна), по-четверте, виключно речі (речовий актив майна) –

найпоширеніше вживання терміна “майно”. Ю.Е. Туктаров, провівши аналіз категорії “майно”, наводить три значення цього терміна: по-перше, це сукупність всіх речей або прав, або прав та зобов’язань, або частина сукупності прав та зобов’язань, що належать особі. По-друге, майно – це одинична річ. По-третє, майно є міноювою цінністю. У зв’язку з цим, Ю.Е. Туктаров припускає, що під майновими правами в цивільному праві, в основному, розуміють права, пов’язані з майном, цінні права, а також оборотні права, причому кожне з наступних є видом попередніх прав [6].

Також А.Джабаєва [6] дотримується думки, що “майнові права – це самостійний об’єкт обороту, який не перетинається з речами і не є різновидом речей”. Аналогічну позицію займають Н.Федоренко та Л.Лапач [13], стверджуючи, що “майнове право може бути об’єктом цивільного права тільки тоді, коли воно перестає виконувати функцію еквіваленту товару як економічна категорія, тобто набуває здатності існувати окремо від нього і, відповідно, являє самостійну майнову цінність”.

Підставою для такого твердження є включення майнових прав до предметів господарських договорів (табл. 1).

Так, наприклад, в ч. 2 ст. 656 ЦК України [15] закріплена новела, порівняно з попереднім ЦК, згідно з якою предметом договору купівлі–продажу можуть бути майнові права. Таке ж положення міститься у законодавстві інших країн, зокрема в ЦК РФ. А.Народенко [10] акцентує увагу на слабкій урегульованості віднесення майнових прав до предмета договору купівлі–продажу, що породжує ряд проблем. Однак разом з тим, як зазначає автор: “предмет договору купівлі–продажу постійно розширюється і договори передачі майнових прав нерідко зустрічаються на практиці, тому виключення їх з предмету договору купівлі–продажу спричинить ситуацію, коли фактично існуючі відносини будуть не врегульовані” [10].

Таблиця 1

Майнові права у складі предмету цивільно-правових договорів

| Назва кодексу | Вид договору | | | |
|---------------|-----------------------|-------------------------|-------------------|---------------------------|
| | договір оренди, найму | договір купівлі–продажу | договір дарування | договір управління майном |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-----------------|---|---|---|--|
| ЦК УРСР [14] | Не передбачено | | | |
| ЦК України [15] | Предметом договору найму можуть бути майнові права (п. 2 ст. 760) | Предметом договору купівлі-продажу можуть бути майнові права (п. 2 ст. 656) | Дарунком можуть бути майнові права, якими дарувальник володіє або які можуть виникнути у нього в майбутньому (п. 2 ст. 718) | Предметом договору управління майном можуть бути ... майнові права та інше майно (п. 1 ст. 1030) |
| ГК України [5] | Не передбачено | | | |

Як зазначає В.Порошков [11], “договір купівлі–продажу є основним способом придбання права власності на речі. Закономірний висновок – якщо предметом договору купівлі-продажу можуть бути майнові права, то у покупця може виникнути право власності на майнове право, тобто з’являється нелогічна конструкція – право на право. Вихід з даного положення запропонований Д.Мейером, який вважав, що в подібних ситуаціях об’єктом цивільних прав слід визнавати не відчужене право, а чужу дію, що оформляється за допомогою права. У такому випадку покупець придбає у власність чужу дію за допомогою прав вимоги такої”. На даному питанні загостріє увагу й А.Народенко [10], зазначаючи, що “фактично не всі ці види майнових прав можна віднести до предмету договору купівлі–продажу. Адже речові права, право власності (оперативного управління, господарського відання), зокрема, нерозривно пов’язані з річчю, на яку вони поширюються, й передача певної частини цих прав без передачі, в юридичному сенсі, речі є неможливою”.

Однією з особливих операцій з майновими правами є можливість їх внесення засновником до статутного капіталу товариства. Зокрема, ст. 13 Закону України “Про господарські товариства” [8] визначено, що вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи

інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом. Вказана норма продубльована в п. 2 ст. 115 ЦК України [15]: “Вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом”.

Можливість оплати вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, майновими правами, що мають грошову оцінку, передбачено п. 1 ст. 2 Закону України “Про акціонерні товариства” [7]. Подібна норма міститься і в ГК України. Так, п. 1 ст. 86 ГК України [5] визначено, що вкладами учасників та засновників господарського товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, а також інші майнові права (включаючи майнові права на об’єкти інтелектуальної власності), кошти, у тому числі в іноземній валюті.

Враховуючи, що господарські товариства, внесками до статутного капіталу яких можуть бути майнові права, є юридичними особами, на них поширюється дія п. 1 ст. 2 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” щодо необхідності ведення бухгалтерського обліку. Таким чином, вже на етапі формування статутного капіталу товариства, внесками до якого є майнові права, виникає необхідність бухгалтерського обліку вказаних об’єктів. Проте сьогодні доводиться констатувати значний відрив у даному питанні методології бухгалтерського обліку та права – наявність виписаного правового інституту та можливості його застосування супроводжується відсутністю розробленої методики його бухгалтерського обліку. Результатом ситуації, що склалася, є наявність досить радикальних заяв щодо недоцільності обліку майнових прав. Так, наприклад, аналізуючи особливості облікового відображення у інвестора операцій за договором про участь у фонді фінансування будівництва, І.Голошевич [4, С. 38] зазначає: “Мова провадок, така близька бухгалтерам, мало зрозуміла юристам. Проте і необізнані в таємстві бухгалтерського обліку зазначають, що в описаному ланцюжку відображення операцій в обліку немає місця майновим правам. Спроба ж “вбудувати” їх в облік, щоб догодити юридичному формалізму, призведе не просто до спотворення достовірності даних фінансової звітності, а до порушення одного з основних принципів бухгалтерського обліку – принципу превалювання сутності над формою”. Підводячи підсумок, І.Голошевич [4, С. 38] резюмує: “майнові права на об’єкти інвестування, які передаються від забудовника управителю, а потім довірительві (інвесторові) в системі фонду фінансування будівництва, –

категорія віртуальна, в юридичному плані безкорисна і цінності ніякої не представляє. В обліку їм немає місця. Отже, ці віртуальні об'єкти повинні залишитися поза увагою бухгалтерів”.

Аналізуючи можливість внесення майнових прав як вкладу до статутного капіталу товариства, О.В. Буткевич та Т.К. Адабашев [2, С. 66–73] визначають умови, яким повинні відповідати майнові права (рис. 3).

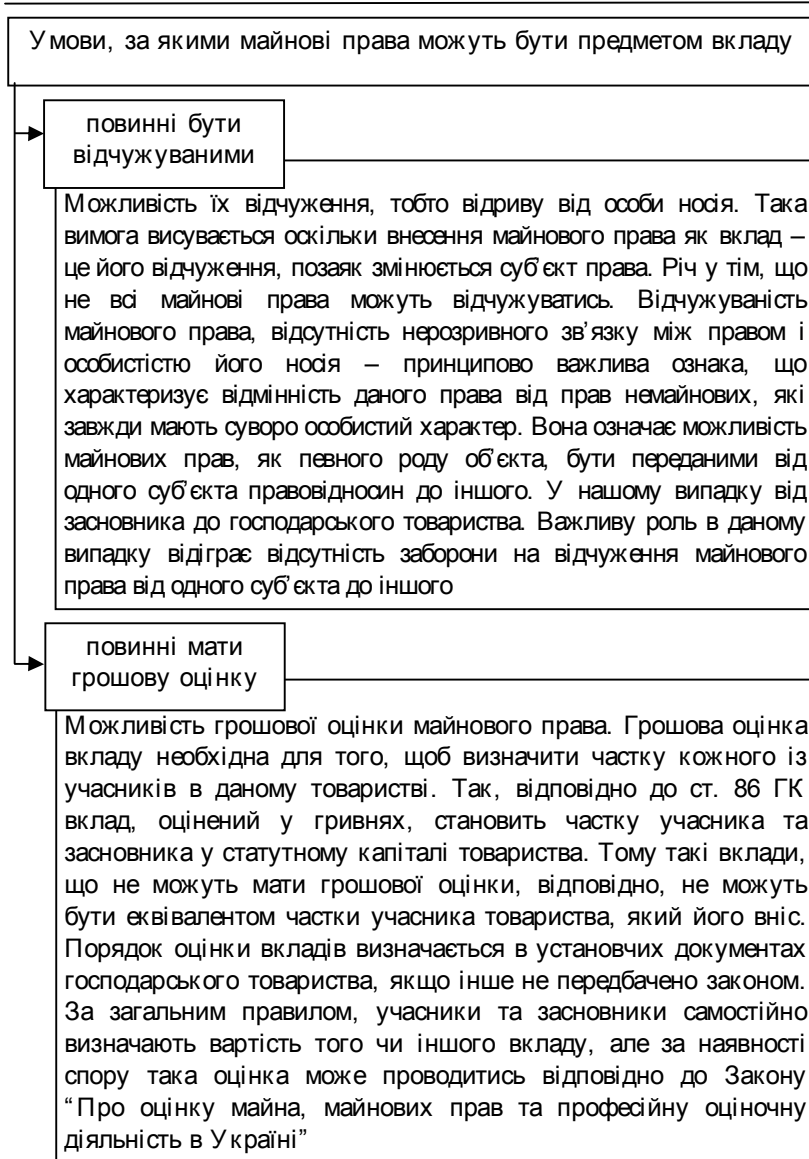


Рис. 3. Умови, яким повинні відповідати майнові права, щоб бути предметом вкладу до статутного капіталу

У ході систематизації видів майнових прав та можливості внесення кожного з відокремлених видів О.В. Буткевич та Т.К. Адабашев [2, С. 66–73] вказують на майнові права, що можуть бути внеском до статутного капіталу товариства (рис. 4).

Щодо облікового відображення таких внесків наявні діаметрально протилежні погляди. Так, наприклад, В.Івашенко [9] займає позицію, що підприємству, яке отримує права користування майном, доцільно їх ідентифікувати як нематеріальні активи і обліковувати у складі субрахунку 122 “Права користування майном” за вартістю, що визначена в акті оцінки. Таким чином, у випадку внеску майнових прав до статутного капіталу доцільно збільшити вартість на субрахунку 122 “Права користування майном” з одночасним зменшенням заборгованості засновників за внесками (кредит рахунку 46 “Неоплачений капітал”). Натомість основні засоби у підприємства-власника списуватися з балансу не будуть у зв’язку з тим, що відбувається передача права користування майном, однак підприємство залишається його власником. У зв’язку з цим, амортизацію на вказані основні засоби буде нараховувати підприємство, що передає основні засоби.

Натомість А.Айвазова [1, С. 36] зазначає: “Якщо до статутного капіталу товариства засновником вносяться права користування рухомим майном (наприклад, виробничим обладнанням, автомобілем тощо), то доцільно говорити вже про орендні правовідносини і передати право користування таким майном, уклавши договір оренди. Таке внесення прав користування до статутного капіталу розглядатиметься як оренда майна в обмін на корпоративні права”. У випадку внесення прав користування рухомим майном на підставі укладеного договору оренди А.Айвазова [1, С. 36] пропонує право користування оцінювати за вартістю оренди протягом строку користування таким майном.

Розкриваючи методику бухгалтерського обліку, А.Айвазова [1, С. 36] виявляє непослідовність, пропонуючи для юридичної особи, яка набула такі майнові права, вважати їх нематеріальними активами і використовувати для їх обліку субрахунок 122 “Права користування майном” з подальшим нарахуванням амортизації на такі нематеріальні активи (приклад 4.4, табл. 2).

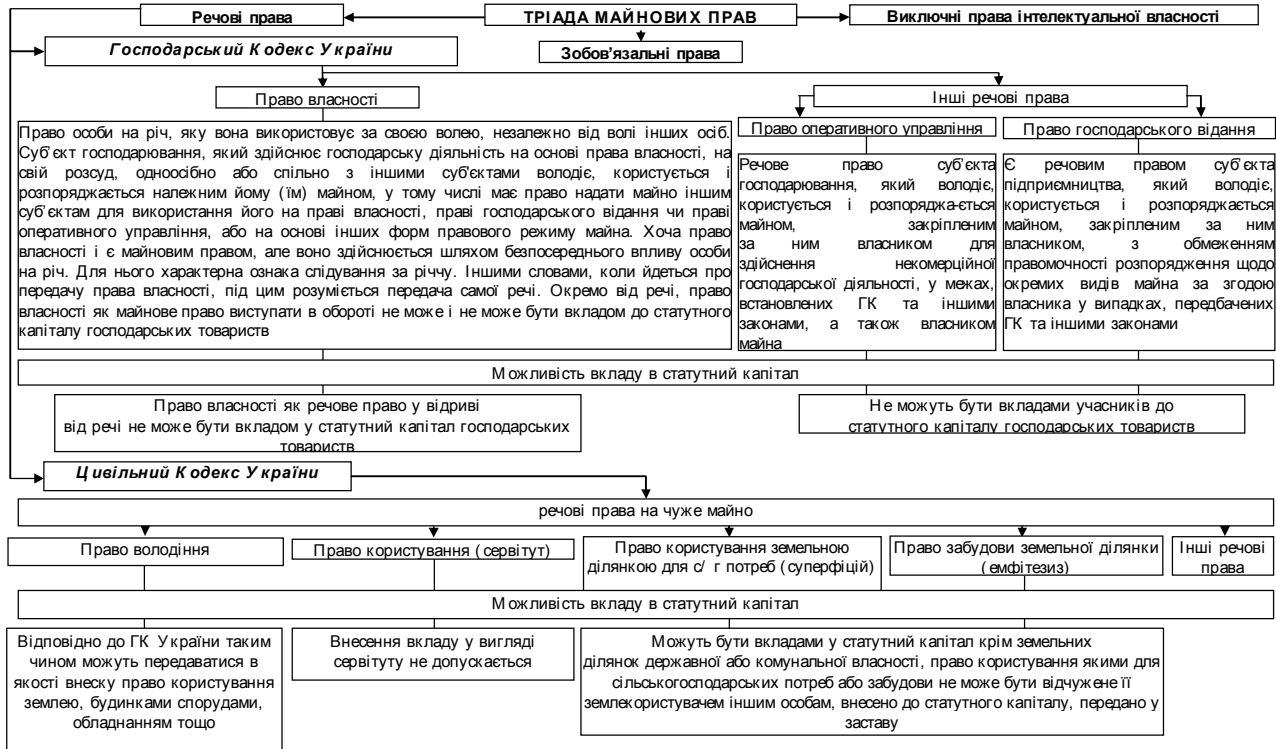


Рис. 4. Речові права, що можуть бути внеском до статутного капіталу

Приклад 4.4. Засновник товариства відповідно до засновницького договору вносить право користування автомобілем на 4 роки в обмін на частку у статутному капіталі (погоджена засновниками вартість автомобіля 96000,00 грн.). Амортизація на право користування майном нараховується прямолінійним методом. Після закінчення дії засновницького договору засновнику повертається його частка у статутному капіталі при виході зі складу засновників товариства.

Таблиця 2

*Прийнята практика облікового відображення
внесків до статутного капіталу у вигляді майнових прав в Україні*

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | | Сума, грн. |
|-----------------------|--|--|---|------------|
| | | дебет | кредит | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Чинна методика | | | | |
| 1 | Отримано право користування об'єктом основних засобів як внесок до статутного капіталу (загальну суму орендних платежів з весь період) | 122 "Права користування майном" | 46 "Неоплачений капітал" | 96000 |
| 3 | Нараховано амортизацію на права користування майном | 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші операційні витрати" | 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів" | 2000 |
| 4 | Списано права користування майном у зв'язку з їх повною амортизацією в кінці дії засновницького договору | 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів" | 122 "Права користування майном" | 96000 |

Закінчення табл. 2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|------------------------|--------------------------------------|-------|
| 5 | Відображено належну засновнику частку у статутному капіталі при його виході зі складу учасників | 40 "Статутний капітал" | 672 "Розрахунки за іншими виплатами" | 96000 |

| | | | | |
|---|---|--------------------------------------|---|-------|
| | товариства | | | |
| 6 | Погашено заборгованість перед особою, що вибуває зі складу учасників товариства | 672 “Розрахунки за іншими виплатами” | 311 “Поточні рахунки в національній валюті” | 96000 |

В результаті аналізу наведених вище операцій виникає питання щодо матеріального об'єкта, який передано за засновницьким договором. Оскільки на такий об'єкт не передається право власності, натомість має місце перехід права користування, логічним видається необхідність його обліку на рахунок 01 “Орендовані необоротні активи”.

Узагальнюючи викладене, логічним видається ряд питань, що виникають: чому методика обліку однієї й тієї ж операції з позиції сукупності юридичних прав та зобов'язань, що передаються, кардинально відрізняється залежно від об'єкта, в обмін на який здійснюється такий обмін? Так, якщо має місце операційна чи фінансова оренда з оплатою грошовими коштами або іншим майном, то вказані операції відображаються згідно з вимогами П(С)БО 14 про операційну та фінансову оренду відповідно. У ситуації, якщо оплата за таку операцію здійснюється корпоративними правами, то у особи, яка набуває майнових прав на об'єкт основних засобів, такі майнові права визнаються у складі нематеріальних активів з подальшим нарахуванням амортизації, незважаючи на юридичну ідентичність вказаних господарських операцій.

Наступним питанням, що потребує відповіді, є пошук критеріїв розмежування оренди і прав користування майном. Відповідно до Інструкції № 291 визначено, що субрахунок 122 “Права користування майном” призначений для обліку наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо). Чіткі роз'яснення щодо сутності прав користування, які підлягають відображенню на вказаному рахунку, відсутні. Крім того, невирішеним є питання, в чому полягає відмінність між орендою, яка передбачає передачу права користування, у тому числі й нерухомістю, від права користування будівлею, права на оренду приміщень, визначених у складі субрахунку 122 “Права користування майном”?

Вказана група нематеріальних активів недостатньо чітко прописана і в П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”¹, п. 5 якого визначено, що “бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об’єкта за такими групами: ... права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)”. Порівняльний аналіз видів нематеріальних активів, визначених П(С)БО 8 та МСБО 38 (табл. 3) вказує на відсутність єдності у підходах до таких груп.

Таблиця 3

Види нематеріальних активів за МСБО та П(С)БО

| Групи нематеріальних активів за П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” | МСБО 38 “Нематеріальні активи” |
|--|------------------------------------|
| 1 | 2 |
| <i>права користування природними ресурсами</i> (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо) | комп’ютерне програмне забезпечення |
| <i>права користування майном</i> (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо) | патенти |
| | авторські права |
| | кінофільми |
| <i>права на комерційні позначення</i> (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті | переліки клієнтів |
| | права на іпотечне обслуговування |

Закінчення табл. 3

| 1 | 2 |
|--|--|
| <i>права на об’єкти промислової власності</i> (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні тасмниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті | ліцензії не риболовлю |
| | квоти на імпорт |
| | франшизи |
| | лояльність клієнтів |
| <i>авторське право та суміжні з ним права</i> (право на літературні, художні, музичні твори, комп’ютерні програми, програми для електронно- | взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками |

¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” від 18.10.99 р., № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

| | |
|--|---------------------------------------|
| обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організації мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті | частка на ринку та маркетингові права |
| інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) | |

Отже, міжнародна практика бухгалтерського обліку не виділяє у складі нематеріальних активів прав користування майном.

Чергове питання: на підставі яких аргументів право користування матеріальним активом відображається у складі нематеріальних активів? Доводиться констатувати, що чіткі відповіді відсутні, що призводить до розмитості методології відображення операції з майновими правами в цілому, і майновими правами як внеском до статутного капіталу зокрема, та формує значний лаг між юридичними інструментами, що використовуються у ході здійснення господарської діяльності підприємствами, та можливостями надавати інформацію про вказані операції через нерозробленість методології їх бухгалтерського обліку.

Аналіз практики облікового відображення продажу майнових прав в обмін на корпоративні права, що склалася в Російській Федерації (Е.В. Швед [16]) свідчить про використання позабалансового рахунку 001 "Орендовані основні засоби" з одночасним визнанням витрат майбутніх періодів на суму вартості отриманих майнових прав і зменшення заборгованості учасникам за внесками до статутного капіталу. Натомість операції з передачі майнових прав з подальшим переходом права власності на об'єкт, майнові права щодо якого вносяться до статутного капіталу, в Російській Федерації не знайшли відповідного облікового відображення.

Отже, сьогодні в Україні відсутня чітка відповідь на питання, як відображати в системі бухгалтерського обліку надходження майнових прав як внеску до статутного капіталу. На основі порівняння договору операційної оренди та договору про створення товариства з внесенням майнових прав в обмін на корпоративні права (табл. 4), можна зробити висновок про їх юридичну ідентичність.

Таблиця 4

Порівняльний аналіз операційної оренди та отримання майнових прав як внеску до статутного капіталу за засновницьким договором

| Ознака | Договір операційної оренди | Засновницький договір на внесення майнових прав до |
|--------|----------------------------|--|
|--------|----------------------------|--|

| | | статутного капіталу |
|--|---|---|
| Перехід права власності | Не відбувається. Об'єкт оренди після закінчення дії договору оренди підлягає поверненню орендодавцю | Не відбувається. Об'єкт, права на який передано, після закінчення дії договору, підлягає поверненню орендодавцю |
| Обсяг прав, що передається | Право користування об'єктом | Право користування об'єктом |
| Форма оплати | Грошові кошти або інше майно | Корпоративні права |
| Відображення об'єкта у отримувача відповідно до чинної методики обліку | Дебет рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" | Дебет рахунку 122 "Права користування майном" |

Таки чином, виходячи з таблиці 4, можна зробити висновок про юридичну подібність договору оренди (майнового найму) та засновницького договору, відповідно до якого внеском до статутного капіталу є майнові права виходячи з істотних умов договору оренди:

- отримання об'єкта у користування з необхідністю його повернення особі після закінчення дії договору, без переходу права власності;
- платність (за договором оренди формою оплати є грошові кошти або інше майно, за засновницьким договором – корпоративні права, яких набуває засновник в обмін на передане право користування об'єктом на період дії договору).

Однак у даному випадку, виходячи з прийнятої облікової практики, форма оплати стає визначальним фактором, який впливає на можливість визнання отриманого об'єкта у складі балансових (дебет рахунку 122 "Права користування майном" у випадку отримання майнових прав в обмін на корпоративні права) або позабалансових (дебет рахунку 01 "Орендовані необоротні активи") рахунків. У той же час виникає питання, чи може форма оплати визначати методику обліку подібних за юридичною сутністю операцій? Відповідь на дане питання швидше негативна.

Якщо виходити із запропонованої П(С)БО 8 логіки, то будь-який договір операційної оренди, предметом якого є приміщення, у

орендаря має відобразитися в момент отримання такого приміщення в операційну оренду у складі нематеріальних активів. Як результат предмет договору операційної оренди визначатиме методики обліку операцій за вказаним договором, причому, якщо предметом договору є приміщення – це відображається шляхом збільшення вартості нематеріальних активів, а у випадку оренди будь-якого іншого рухомого основного засобу – не впливає на показники балансу і відображається з використанням позабалансового рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”. З таким підходом складно погодитися, в результаті чого вбачається необхідність удосконалення методичного забезпечення за операціями отримання майнових прав як внеску до статутного капіталу.

Таким чином, вважається за доцільне внести такі пропозиції: на момент формування статутного капіталу товариства отримане право оренди відобразити у складі витрат майбутніх періодів (дебет рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”) з одночасним зменшенням заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу (кредит рахунку 46 “Неоплачений капітал”) за справедливою вартістю, погодженою засновниками, та одночасно об’єкт оренди відобразити у складі орендованих основних засобів за дебетом позабалансового рахунку 02 “Майно, що перебуває на підприємстві на праві користування, розпорядження або володіння” на основі запропонованої картки обліку об’єкта, на який набуто майнові права та акту приймання-передачі об’єкта, на який передано майнові права. Протягом строку використання орендованого об’єкта запропоновано вартість послуг оренди розподіляти пропорційно до строку використання, передбаченого договором, та включати до складу витрат періоду залежно від призначення об’єкта (дебет рахунку 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші операційні витрати” і кредит рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”).

За умови, якщо в результаті договору передачі майнових прав в обмін на корпоративні права передбачається перехід права власності на об’єкти, щодо яких передавалися майнові права, операція в бухгалтерському обліку може бути відображена: у момент одержання таких майнових прав, незалежно від переходу права власності на об’єкт, у бухгалтерському обліку підприємства-набувача таких прав, вони відображаються у складі рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” з одночасним визнанням зменшення заборгованості за внесками засновника, який їх передає до статутного капіталу

товариства (дебет рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” і кредит рахунку 46 “Неоплачений капітал”). У момент переходу права власності на переданий у фінансову оренду об’єкт, вони капіталізуються (дебет рахунку 10 “Основні засоби”, 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” і кредит рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”).

Зазначені пропозиції сприяють достовірності, повноті та єдності методологічного представлення операцій з майновими правами в системі бухгалтерського обліку.

Отже, на сьогодні варто констатувати наявність значного розриву між юридичними інструментами, що використовуються у ході здійснення господарської діяльності підприємства, та можливостями надавати інформацію про операції з майновими правами через нерозробленість методології їх бухгалтерського обліку, що потребує подальших досліджень у даному напрямі. За результатами дослідження встановлено ідентичність правового характеру операцій з одержання майна в операційну оренду за плату та одержання майнових прав у користування в обмін на частку в статутному капіталі. У результаті обґрунтовано недоцільність включення орендованого основного засобу, платою за який є частка у статутному капіталі до складу нематеріальних активів (з використанням рахунку 122 “Право користування майном”) та розвинуто теоретичні, організаційні й методичні засади облікового відображення майнових прав, отриманих як внесок до статутного капіталу, шляхом розвитку елементів методу бухгалтерського обліку (документування, рахунки, подвійний запис, звітність), що дозволяє за рахунок реалізації концепції власності за такими операціями достовірно відобразити й оцінити майнові права підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті дослідження питань методичного забезпечення бухгалтерського обліку внесених до статутного капіталу майнових прав у контексті застосування альтернативних концепцій визнання активів встановлено таке:

1. Новими для вітчизняної практики стали положення Цивільного кодексу України щодо включення майнових прав до складу майна та існування ряду операцій з ними, що досягається за рахунок можливості включення майнових прав до предметів договорів – договору купівлі–продажу, дарування, найму, управління майном. У зв’язку з цим невирішеним на теоретичному та практичному рівнях є питання методичного забезпечення бухгалтерського обліку майнових прав, внесених до статутного капіталу господарського товариства.

2. За результатами дослідження встановлено ідентичність правового характеру операцій з одержання майна в операційну оренду за плату та одержання майна в оренду в обмін на частку в статутному капіталі. В результаті обґрунтовано недоцільність включення орендованого основного засобу, платою за який є частка у статутному капіталі, до складу нематеріальних активів (з використанням рахунку 122 “Право користування майном”). Запропоновано вартість оренди на момент формування статутного капіталу товариства відображати у складі витрат майбутніх періодів (дебет рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”) з одночасним зменшенням заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу (кредит рахунку 46 “Неоплачений капітал”) за справедливою вартістю, погодженою засновниками, та одночасно об’єкт оренди відображати у складі орендованих основних засобів за дебетом позабалансового рахунку 02 “Майно, що перебуває на підприємстві на праві користування, розпорядження або володіння”. Протягом строку використання орендованого об’єкта запропоновано вартість послуг оренди розподіляти пропорційно до строку використання, передбаченого договором, та включати до складу витрат періоду залежно від призначення об’єкта (дебет рахунку 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші операційні витрати” і кредит рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”).

Зазначені пропозиції сприяють достовірності, повноті та єдності методологічного представлення операцій з майновими правами в системі бухгалтерського обліку та визначають напрямом подальших досліджень визначення податкового навантаження за вказаними операціями та їх відображення у податковій звітності.

Список використаної літератури:

1. *Айвазова А.* Права користування майном як внесок до статутного капіталу: правові аспекти, податкові наслідки, облік / *А.Айвазова* // Адвокат бухгалтера. —2012. — № 17 (323). — С. 35–38.
2. *Буткевич О.В.* Майнові права як внесок у статутний капітал господарських товариств / *О.В. Буткевич, Т.К. Адабашев* // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского / Серия : Юридические науки. —2011. — Т. 24 (63). — № 1. — С. 66–73.
3. *Головченко В.* Аспекти легітимності укладення договору купівлі–продажу майнових прав / *В. Головченко, О. Головченко* // Закон і

- бізнес. – 2011. – № 49 (1036) [Електронний ресурс]. —Режим доступу : http://zib.com.ua/ua/6648pravovi_aspekti_legitimnosti_ukladennya_dogovoru_kupivli-pro.html.
4. *Голошевич И.* Имущественные права на м²: учет у инвестора / *И. Голошевич* // Бухгалтерия. – 2007. – № 21. – С. 37–41.
 5. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.
 6. *Джабаева А.С.* Имущественное право как объект гражданского оборота / *А.С. Джабаева* // Сибирский юридический вестник. — 2003. — № 3 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1138745>.
 7. Закон України “Про акціонерні товариства” № 514-VI від 17.09.2008 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
 8. Закон України “Про господарські товариства” № 49 від 19.09.1991 р. [Електронний ресурс].— Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.
 9. *Іващенко В.* Солодкі внески: передача прав користування майном до статутного фонду / *В. Іващенко* // Бізнес-консультант. – 2005. – № 11 (31). – 52 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgaltera.blogspot.com/2009/02/blog-post_3368.html.
 10. *Народенко А.В.* Майнові права, як предмет договору купівлі–продажу / *А.В. Народенко* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nauka.zinet.info/5/narodenko.php>.
 11. *Порошков В.* Специфика имущественных прав / *В.Порошков* // Российская юстиция. – 2000. – № 5. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.juristlib.ru/book_1954.html.
 12. *Степанов С.А.* Имущественные комплексы в российском гражданском праве / *С.А. Степанов*. – М. : Издательство НОРМА, 2002. – 176 с. – С. 77–78.
 13. *Федоренко Н.* Особенности оборота имущественных прав / *Н.Федоренко, Л.Лапач* // Хозяйство и право. – 2001. – № 11. – С. 13.
 14. Цивільний кодекс РСР № 1540-VI від 18.07.1963 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1540-06>.

15. Цивільний кодекс України № 435-IV від 18.12.2011 р. [Електронний ресурс]. -- Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.
16. *Швед Е.В.* Бухгалтерский и налоговый учет имущественных прав, полученных в качестве вклада в уставный капитал / *Е.В. Швед* [Електронний ресурс]. --Режим доступу : [/http://referent.mubint.ru/50/178719](http://referent.mubint.ru/50/178719).
17. *Шершеневич Г.* Учебник русского гражданского права / *Г.Шершеневич*. – М. : СПАРК, 1995. — 556 с.

РОМАНЧУК Катерина Василівна – кандидат економічних наук, доцент, професор кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю операцій за господарськими договорами;
- розвиток національної методології та методики бухгалтерського обліку в контексті МСФЗ;
- проблеми оподаткування господарської діяльності підприємств.

ШИМАНСЬКА Катерина Володимирівна – кандидат технічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю операцій у сфері поводження з відходами;
- проблеми оподаткування господарської діяльності підприємств.

Стаття надійшла до редакції 04.06.2013

Романчук К.В., Шиманська К.В. Облікове відображення внесених до статутного капіталу майнових прав: особливості застосування альтернативних концепцій визнання активів

Романчук Е.В., Шиманская Е.В. Учетное отображение внесенных в уставный капитал имущественных прав: особенности применения альтернативных концепций признания активов

Romanchuk E.V., Shymanska E.V. Accounting reflection of property rights contributed into authorized capital: peculiarities of applying the alternative concepts of assets' recognition

УДК 657.411

Учетное отображение внесенных в уставный капитал имущественных прав: особенности применения альтернативных концепций признания активов/ Е.В. Романчук, Е.В. Шиманская

Исследованы правовые нормы относительно предмета хозяйственного договора и возможности включения в него имущественных прав. Проведен сравнительный анализ операционной аренды и получения имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал по учредительному договору. Раскрыты вопросы целесообразности применения каждой из альтернативных концепций признания активов при учете имущественных прав, внесенных в уставный капитал, и проанализировано их влияние на информационное наполнение показателей финансовой отчетности

Accounting reflection of property rights contributed into authorized capital: peculiarities of applying the alternative concepts of assets' recognition/ E.V. Romanchuk, E.V. Shymanska

The legal norms concerning the subject of business contract as well as possibilities of including of property rights have been studied. The comparative analysis of operating leasing and acquiring property rights as a contribution to the authorized capital according to the Article of Incorporation has been carried out. The issues of appropriateness of applying the alternative concepts of assets' recognition have been revealed in case of accounting for property rights contributed into the authorized capital; and their influence on the content of the financial statements indexes has been analyzed.

Ключові слова: майнові права, концепція визнання активів, концепція контролю, концепція власності, бухгалтерський облік

Ключевые слова: имущественные права, концепция признания активов, концепция контроля, концепция собственности, бухгалтерский учет

Key words: property rights, concepts of assets' recognition, control concept, property rights concept, accounting